

**N° 11 / 2022**

# **“Tributi locali in Pillole”**

*servizio di aggiornamento fiscale in materia di*

***I.M.U. ed altri Tributi locali***

# Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin e Giovanni Chittolina



## Imu scuole paritarie, ancora una pronuncia

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.35123 del 29 novembre scorso, è intervenuta nuovamente sulla questione dell'esenzione Imu per le scuole paritarie. La vicenda prende i natali da avvisi di accertamento IMU notificati ad un Istituto educativo titolare di una scuola paritaria il quale, proponeva ricorso in primo grado, lamentando il mancato riconoscimento dell'esenzione IMU prevista dall'articolo 7, lett. i), del D lgs n. 504 del 1992.

Le doglianze della contribuente non venivano accolte e, i Giudici di secondo grado, rigettavano l'appello in ragione della mancanza del requisito oggettivo per applicare l'esenzione.

Nello specifico la Ctr, ricordando che le rette scolastiche devono essere di importo simbolico idoneo a coprire solo una parte del costo del servizio, ha rilevato che nel caso di specie l'importo della retta applicata agli studenti superava mediamente il 50 per cento del costo del servizio integrando così l'esercizio di una attività commerciale che, in quanto tale, non può beneficiare dell'esenzione. Ricordiamo infatti come l'art. 7, comma 1, lettera i) del d lgs n. 504/92 prevede l'esenzione dall'IMU per *“gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*.

L'Istituto, quindi, proponeva ricorso avanti la Suprema Corte la quale, esaminato il caso, rigettava le doglianze dell'Istituto confermando l'obbligo di versamento del tributo.

Il citato articolo 7, lett i) del D lgs n. 504 del 1992 prevede l'esenzione per gli immobili utilizzati da enti non commerciali quando verificata la sussistenza di entrambi i requisiti soggettivo ed oggettivo. Il primo riguarda la natura non commerciale dell'ente, il secondo la diretta destinazione dell'immobile a determinate attività, tra le quali rientrano l'attività didattica ed educativa.

L'esenzione, inoltre, deve ritenersi compatibile con il divieto di aiuti di Stato solo laddove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

L'assunto si sposa con quanto affermato dalla Commissione UE con decisione adottata nel dicembre 2012, nella quale è stato precisato che anche un ente senza fini di lucro può parimenti svolgere attività economica offrendo beni o servizi sul mercato. La Commissione ha osservato che anche laddove una attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola ad escluderne la classificazione di attività economica. Per escludere poi il carattere economico dell'attività la stessa deve svolgersi a titolo gratuito o, in alternativa, dietro versamento di un importo simbolico tale da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio. Concetto, quest'ultimo, espresso dalla Commissione con specifico riferimento all'attività didattica.

**Corte di Cassazione, sentenza n.35123 del 29 novembre 2022**



### **Tari, tariffe utenze domestiche residenti e non residenti**

Importante pronuncia del Tar Lecce in merito alle tariffe Tari domestiche relativamente ai non residenti. Con la sentenza n. 1673/2022 i Giudici hanno stabilito che è illegittima la tariffa domestica dei non residenti più alta di quella prevista per i residenti.

Premesso che il principio sul quale si fonda il prelievo della Tassa sui rifiuti è la capacità di produrre rifiuti, per il Tar pugliese un impianto tariffario come quello sopra descritto è assolutamente discriminatorio e per nulla logico poiché appunto non si relaziona minimamente con l'effettiva capacità di produrre rifiuti. Infatti, le utenze domestiche dei non residenti hanno un utilizzo saltuario e non continuativo a differenza di quelle dei residenti che quindi producono molto probabilmente una quantità di rifiuti maggiore rispetto ai non residenti. Questo concetto è verosimilmente amplificato in una località turistica balneare dove la stagionalità rafforza ulteriormente il concetto sopra esposto.

Venendo al caso in esame, il Comune non ha fornito motivazioni valide a spiegazione del perché alle utenze domestiche non residenti fosse stata attribuita una percentuale di costi superiore rispetto a quella dei residenti, cosa tra l'altro nemmeno giustificata dal fatto che nel periodo estivo i rifiuti prodotti da quella "categoria" subivano dei picchi quantitativi rilevanti. Ed è per questo che, secondo i Giudici, la differenza tariffaria tra una e l'altra fattispecie appare illegittima, soprattutto perché, illogicamente, lo scostamento penalizza i non residenti.

Va ricordato che il metodo normalizzato disciplinato di cui al Dpr 158/1999, in applicazione del calcolo delle tariffe della Tari, prevede una differenziazione tariffaria tra le diverse tipologie di utenze domestiche solo per quanto concerne il numero degli occupanti riservando eventualmente agevolazioni soprattutto ai nuclei più numerosi.

**Tar Lecce, sentenza n.1673/2022**



### **Tari, anche l'avviso bonario è impugnabile**

La commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza n. 1239 del 26 ottobre 2022, ha stabilito che può essere impugnato l'avviso bonario Tari che ha il solo scopo di ricordare al contribuente la scadenza TARI e di indicare l'importo dovuto e il cui invio è previsto per posta ordinaria non raccomandata.

La vicenda trae origine da un avviso bonario del 15.10.2015 inviato ad un contribuente dal concessionario con il quale veniva richiesto il versamento, indicandone l'importo, della seconda rata TARI 2015 relativamente a degli immobili siti nel Comune di Parma. Il contribuente, il giorno successivo al ricevimento dell'atto, indirizzava una Pec alla controparte citando un mero errore materiale all'interno dell'oggetto della notifica e, contestualmente, confermava la validità della medesima notifica (contenente gli atti correttamente firmati in formato p.7m). Il contribuente proponeva ricorso avanti la Commissione Tributaria provinciale di Parma adducendo a motivazione la nullità della notifica e la carenza di motivazione dell'atto. Il ricorso veniva accolto dai Giudici di primo grado che annullavano l'atto.

La società impugnava la sentenza di primo grado avanti la Commissione Tributaria Regionale, contestando integralmente le motivazioni e chiedendone l'integrale riforma. Ribadiva inoltre che il ricorso non era mai stato (correttamente) notificato e, in subordine, il ricorso non era stato proposto e notificato al soggetto che aveva emesso l'atto impugnato. A motivazione

dell'impugnazione l'inammissibilità del ricorso di primo grado in quanto notificato via PEC, l'inammissibilità del ricorso di primo grado per illeggibilità del file che, asseritamente, lo conteneva, l'inammissibilità del ricorso in quanto notificato ad ente diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, l'infondatezza del ricorso di primo grado, l'infondatezza delle ulteriori doglianze di primo grado ed infine la riforma della condanna alle spese.

La Commissione regionale accoglieva il ricorso della Società. I Giudici hanno innanzitutto ricordato come la Cassazione si sia espressa sulla notifica a mezzo pec stabilendo che *"Nel processo tributario (ad eccezione dei giudizi dinanzi alle 5 commissioni tributarie dell'Umbria e della Toscana, per i quali il d.m. 4 agosto 2015 ha previsto, con decorrenza 10 dicembre 2015, tale possibilità in via sperimentale), la notifica degli atti a mezzo posta elettronica certificata è da ritenersi inesistente ed insuscettibile di sanatoria"* e quindi, il ricorso presentato a mezzo posta elettronica certificata dal contribuente non era ammissibile. Analogo giudizio in merito all'illeggibilità del file che, invece di essere in formato pdf e firmato digitalmente (quindi poi in formato pdf.p7m) era in formato .dat.

Per quanto riguarda poi l'inammissibilità del ricorso poiché notificato ad ente diverso, i Giudici hanno accolto la doglianza evidenziando che, dalla documentazione allegata in primo grado, risulta dalla relata di notifica che il ricorso non è stato notificato nei confronti del soggetto che ha emesso l'avviso bonario.

Venendo al motivo riguardante l'infondatezza del ricorso di primo grado poiché trattavasi di avviso bonario, la Commissione ha evidenziato che l'atto impugnato, che non è un avviso di accertamento, ma un avviso bonario che ha il solo scopo di ricordare al contribuente la scadenza TARI e di indicare l'importo dovuto, il cui invio è previsto per posta ordinaria non raccomandata, è stato spesso oggetto di pronunce da parte della Suprema Corte. La giurisprudenza recente e costante della Corte di Cassazione infatti, con riferimento agli atti ritenuti impugnabili nell'ambito della fiscalità locale, ha chiaramente ritenuto possibile presentare opposizione ogni qualvolta un atto porta, nella sfera di conoscenza del contribuente, una pretesa fiscale definita, *"senza necessità che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturalmente preordinato, si veda nella forma autoritativa di uno degli atti dichiarati impugnabili dall'art. 19 del D. Lgs. 546/1992"*. Ne consegue che, il contribuente, aveva legittimamente impugnato l'avviso bonario.

**Corte di giustizia tributaria di secondo grado Emilia-Romagna, sentenza n.1239 del 26 ottobre 2022**

# L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

## IMU e leasing: imposta a carico del locatore ma senza sanzioni

Nella nota disputa riguardante l'attribuzione dell'onere del pagamento dell'imposta municipale in relazione ad un contratto di leasing risolto si è ormai consolidata in seno alla giurisprudenza di legittimità la posizione secondo cui l'imposta è dovuta dal locatore già a partire al momento in cui viene a risoluzione il contratto di locazione finanziaria, anche se la materiale riconsegna del bene dovesse avvenire anche molto tempo dopo.

Se in merito all'allocatione della soggettività passiva ormai non ci sono dubbi, la disputa si riapre in relazione alla sanzionabilità della condotta da parte della società di leasing che non abbia pagato quanto dovuto: secondo la Cassazione infatti (sul punto consta la recente sentenza 26057 del 5 settembre 2022) la contestazione del Comune nei confronti della società di leasing inadempiente dovrebbe riguardare unicamente l'imposta, ma non potrebbe recare addebito di sanzioni.

### IMU e leasing

Come ben noto, il soggetto passivo di un immobile oggetto di un contratto di locazione finanziaria è l'utilizzatore. Il terzo periodo del c. 743 dell'art. 1 della L. 160/19 stabilisce infatti che:

*“Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.”*

Se il contratto termina con esito il riscatto da parte del conduttore (come normalmente accade, posto che la causa del contratto è acquisire l'immobile tramite finanziamento), nulla cambierà sotto il profilo IMU: il conduttore, infatti, continuerà ad essere soggetto passivo del tributo comunale, semplicemente cambiando la propria qualifica, da utilizzatore a proprietario. Allo stesso modo non pare porsi alcun dubbio anche nel caso di cessione del contratto, situazione nella quale un nuovo utilizzatore subentra al precedente; conseguentemente, si deve ritenere

che la soggettività passiva passi dal precedente al nuovo utilizzatore, a decorrere dal momento in cui il contratto viene ceduto.

Il tema delicato è quello legato ad una eventuale cessazione del contratto (per mancato riscatto, ovvero anticipata per inadempimento), con conseguente restituzione del bene al concedente, che dovrà assumere la qualifica di soggetto passivo.

Le ragioni delle società di leasing si fondavano su diversa regolamentazione della soggettività passiva prevista tra IMU e TASI:

- mentre ai fini IMU la soggettività letteralmente pareva dovesse tornare in capo al concedente al termine del contratto (l'art. 9 c. 1 D.Lgs. 23/2011 affermava che *“Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.”*, in modo del tutto analogo a quanto prevede il richiamato c. 743 della L. 160/19 vigente dal 2020)
- ai fini TASI tale trasferimento avveniva invece solo con la riconsegna del bene (il c. 672 dell'art. 1 della L. 147/13 affermava che *“In caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna.”*).

Secondo le società di leasing, infatti, la norma IMU, più datata e generica, doveva essere interpretata in linea con la più precisa e recente disposizione TASI, stabilendo il ripristino della soggettività passiva in capo al locatore solo a seguito della materiale riconsegna del bene.

Sul tema (risoluzione del contratto e soggettività passiva) si è espressa la Cassazione con diverse pronunce. Nella sentenza 13973 del 22 maggio 2019 i giudici di legittimità hanno stabilito l'obbligo di versamento IMU in capo al concedente (società di leasing) a seguito di risoluzione del contratto. Tale posizione oggi risulta del tutto consolidata nella giurisprudenza di legittimità e sono centinaia le sentenze pronunciate in tale senso, tutte sostanzialmente del medesimo tenore.

In tal senso, in maniera quindi risolutiva, si esprime anche il ministero tramite la circolare 1/DF/20:

*“Per quanto concerne l’individuazione del soggetto passivo in caso di locazione finanziaria, a decorrere dal 1° gennaio 2020, il comma 743, in linea di continuità con il precedente regime impositivo, ha stabilito che per “gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto”. Pertanto, nel confermare il regime IMU, il Legislatore ha inteso escludere la soggettività passiva prevista per la TASI che permaneva in capo al locatario fino “alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”.*

L’interpretazione da dare alla norma è quindi del tutto letterale: da quando viene risolto il contratto di leasing, l’IMU deve essere assolta dal concedente, anche se non ha ancora recuperato la materiale disponibilità del bene.

### **La sanzione**

Veniamo quindi all’aspetto innovativo della sentenza in commento: la Cassazione, con l’ordinanza n. 26057 del 5 settembre 2022, si è espressa a favore di una società di leasing in merito alla disapplicazione delle sanzioni irrogate con gli accertamenti emessi ai fini IMU, relativi alla individuazione della soggettività passiva in caso di risoluzione del contratto di locazione senza riconsegna dell’immobile.

Il caso esaminato nella sentenza richiamata ricalca quello su cui si basano le centinaia di sentenze che si pronunciano sul tema: un Comune ha notificato alla società di leasing avvisi di accertamento IMU (si trattava della annualità 2013-2014-2015-2016) riguardanti il periodo precedente alla materiale riconsegna del bene. La società di leasing aveva impugnato tali avvisi eccependo la non debenza dell’imposta sulla base dell’interpretazione sopra ricordata.

Sul punto la Cassazione non si discosta dal proprio consolidato orientamento, confermando la debenza del tributo da parte della società di leasing sin dalla data della risoluzione del contratto, in quanto soggetto passivo torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario; ai fini impositivi, infatti, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l’esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, vincolo che si è interrotto alla data della risoluzione del contratto.



Il contribuente lamenta però la contestazione delle sanzioni a causa della situazione di obiettiva incertezza normativa determinata da numerose sentenze di merito, oltre che da una sentenza in senso contrario pronunciata dalla stessa Cassazione (sentenza 19166/19); sul punto la pronuncia in commento osserva come, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di obblighi tributari, l'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in epoca precedente l'avviso di accertamento costituisce presupposto per l'esistenza di una condizione di incertezza nell'interpretazione delle norme violate.

In particolare, afferma la Cassazione *“la sentenza n. 29973/2019 si è fatta carico di confutare tutte le argomentazioni contenute nella pronuncia n. 19166/2019 ribadendo il principio che “nell'alveo IMU si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso.”*

- La Cassazione sembra individuare in tale ultima pronuncia lo spartiacque tra l'incertezza e la certezza circa l'applicazione dell'IMU nel caso di risoluzione del contratto di leasing; pertanto, si potrebbe concludere che l'esonero da sanzioni dovrebbe operare in relazione agli atti di accertamento emessi sino alla pronuncia di tale sentenza (19 novembre 2019, mentre le contestazioni successive dovrebbero essere accompagnate dalla relativa sanzione.

# Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi  
a cura di Massimiliano Franchin e Giovanni Chittolina*

## **Immobili occupati abusivamente, esenzione Imu dal 2023?**

Nel disegno di legge di Bilancio 2023 trova spazio l'esenzione Imu per gli immobili occupati abusivamente che dovrebbe, appunto, essere applicata a partire dal 2023.

La nuova disposizione stabilisce che sono del tutto esenti da Imu gli immobili a destinazione residenziale e non, **“non utilizzabili né disponibili”**, per i quali sia stata presentata una denuncia penale per violazione di domicilio, art. 614 comma 2, o per invasione di terreni o edifici di cui all'art. 633 del Codice penale, oppure per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Al fine di ottenere l'agevolazione il contribuente deve dichiarare i propri requisiti all'Ente mediante una trasmissione telematica (le modalità verranno stabilite con un decreto del Mef entro 60 giorni dall'entrata in vigore della disposizione).

## **Regolamenti TARI da modificare entro la fine dell'anno**

Arera, con la deliberazione 15/2022, ha approvato il testo unico per la regolazione della qualità del servizio di gestione dei rifiuti (Tqrif) nel quale sono contenuti i nuovi obblighi sulla qualità del servizio. I Regolamenti comunali Tari devono essere di conseguenza adeguati alle nuove disposizioni. Il Tqrif, a decorrere dal 1° gennaio 2023, impone ai Comuni (che gestiscono la Tari direttamente) il rispetto degli obblighi di servizio previsti dal testo unico ai soggetti gestori del servizio rifiuti, tra cui anche il soggetto gestore delle tariffe e del rapporto con l'utenza. Gli obblighi riguardano tutti i gestori, indipendentemente dal posizionamento nello schema della matrice regolatoria, al contrario del rispetto degli standard relativi alla qualità contrattuale e tecnica del servizio che riguardano, seppure in modalità differenziata, solo le gestioni collocate negli schemi della matrice regolatoria dal II al IV.

I Regolamenti possono essere modificati entro il 30 aprile dell'anno di riferimento o entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, laddove lo stesso sia differito a dopo tale data, in base alla nuova disciplina introdotta dall'articolo 3, comma 5-quinquies, del DL

228/2021. C'è però un problema: la necessità di rendere operativi i nuovi obblighi di servizio già dal 1° gennaio 2023, comporta che le modifiche vengano operate entro il 31 dicembre prossimo. Stessa scadenza sia per i modelli dichiarativi adottati dal Comune, che dovranno essere disponibili all'utenza sia allo sportello comunale sia sul sito internet dell'ente che per gli avvisi di pagamento.

L'Ifel ha pubblicato sul proprio portale uno schema di modifiche del Regolamento in recepimento della delibera Arera sopra menzionata, di seguito il link.

[Ifel - Schema di modifiche Regolamento](#)

### **La controversa riduzione di IMU e TARI**

La disposizione introdotta dall'articolo 118 *ter* del "Decreto Rilancio" rischia infatti di rimanere solo sulla carta, per obiettive situazioni di difficoltà applicativa da parte degli Enti Locali *"gli enti territoriali possono, con propria deliberazione, stabilire una riduzione fino al 20 per cento delle aliquote e delle tariffe delle proprie entrate tributarie e patrimoniali, applicabile a condizione che il soggetto passivo obbligato provveda ad adempiere mediante autorizzazione permanente all'addebito diretto del pagamento su conto corrente bancario o postale"*

Questa disposizione rappresenta quindi una facoltà per gli Enti, che possono altresì decidere il *range* di riduzione, arrivando al massimo al 20% così come specificato dall'articolo in commento: vi sono però due criticità inerenti la possibile deliberazione da parte dei Comuni.

La prima risiede nel fatto che questa riduzione peserebbe sulle casse comunali, spesso già in sofferenza, e la seconda criticità consiste nella oggettiva difficoltà di mettere in funzione un meccanismo di domiciliazione con il contribuente, nei confronti di tributi che possono variare anche spesso di importo a seconda delle compravendite o delle differenze di utilizzo dei fabbricati e terreni di proprietà.

Questo meccanismo imporrebbe infatti di conoscere in tempo reale le variazioni accorse alla posizione contributiva in esame, quando anche la Dichiarazione di imposta è di norma presentata l'anno successivo a quello del corso nel quale si sono verificate le variazioni stesse.

**Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.**